

Offentliggjort d. 6. februar 2018

**Subjektiv skattepligt – opgivelse af bopæl i Danmark – udlejning af
hidtidig bolig – Københavns byrets dom af 9/1 2018, sag BS 39B-
8173/2016.©**

*Af advokat (L) Bodil Christiansen og
advokat (H), cand. merc. (R) Tommy V. Christiansen*

www.v.dk

Københavns Byret tilkendegav ved en dom af 9/1 2018, at en skatteyder, der 20/9 2007 meldte flytning til Frankrig og da havde udbudt sin bolig til salg, måtte anses at have haft rådighed over boligen, uanset om boligen var udlejet, da skatteyderen ifølge lejekontrakterne kunne opsige lejeaftalerne efter lejelovens § 83, stk. 1, litra a, dvs. hvis han selv skulle bruge ejendommen.

Efter kildeskattelovens § 1, stk. 1, litra a påhviler skattepligt til Danmark ”personer, der har bopæl her i landet”. I cirkulære nr. 198 af 27/10 1971 om kildeskatteloven, pkt. 2, stk. 2, anførtes, at der ”Ved afgørelsen af, om denne betingelse er opfyldt, følges hidtidig praksis, d.v.s. at der navnlig lægges vægt på, om den pågældende ved at grunde husstand, leje sig bolig eller ved andre foranstaltninger har tilkendegivet, at han agter at have hjemsted her...” En afgrænsning, der kan spores tilbage til statsskattelovens tidlige leveår.

Spørgsmålet om, hvornår en dansk skatteyder må anses at have opgivet sin bopæl i Danmark, således at han ikke længere er skattepligtig til Danmark, har gennem mange år givet anledning til tvister mellem myndigheder og emigranter. Med domstolenes opbakning har været anlagt en endog meget hårdhændet praksis på området. Med en stigende globalisering er problemstillingen ikke blevet mindre aktuel med årene.

Offentliggjort d. 6. februar 2018

Opgivelse af rådighed over helårsbolig

Efter mangeårig praksis er det en grundlæggende betingelse for at anse skattepligtigt til Danmark for bortfaldet ved emigration, at skatteyderen ikke længere kan anses at have rådighed over en helårsbolig i Danmark.

Rådighed over en helårsbolig vil således som det klare udgangspunkt føre til, at bopæl anses for opretholdt. Praksis, herunder domstolspraksis, er i nogle tilfælde gået meget vidt i henseende til at anse en bopæl for opretholdt, se herved eksempelvis Ligningsvejledningen 1978, afsn. 1.1.2., hvor det anføres, at *"Hvis en **ugift** skatteyder under sit udlandsophold har et **værelse** stående til rådighed (hos forældrene eller andetsteds), vil bopælen blive anset for bevaret."* En praksis, der ikke er et 40-årigt fortidslevn, men tværtimod blev fastholdt ved i sagen afgjort ved Østre Landsrets dom ref. i SKM2008.432.ØLR, hvor en 22-årig eksportchauffør ikke fandtes at have *"... tilstrækkeligt godtgjort, at [chaufføren] opgav sin bopæl hos forældrene i Danmark efter udrejsen fra Danmark. ..."* Eksportchaufføren er næppe det eneste unge menneske, der har haft adgang til at benytte sit børneværelse ved besøg hos forældrene efter emigration til udlandet.

For ejerboliger har det i praksis gennem en meget lang årrække været stillet som betingelse for at anse skattepligtigt til Danmark for ophørt, at en ejerbolig var enten solgt eller udlejet, således at skatteyderen på denne baggrund er afskåret fra at disponere over en helårsbolig her i landet. Se, dog sparsomt, herom Thøger Nielsen II, s. 123 ff. Om praksis forud for vedtagelsen af kildeskatteloven, jf. lov nr. 100 af 31. marts 1967, kan henvises til Aage Michelsen, Lærebog om Indkomstskat, 1. udg., 1975, s. 282 ff. med henvisning til bl.a. Helkett, Opgørelse af den skattepligtige indkomst, 9. udg., s. 13.

Udlejning af ejerbolig

For så vidt angår udlejning af ejerboliger er spørgsmålet imidlertid, hvilke nærmere krav, der stilles til lejevilkårene, for at anse skatteyderen for afskåret fra at disponere over ejerboligen.

Som det vil fremgå nedenfor, har der generelt været stillet krav om etablering af en for skatteyderen som udlejer uopsigelig lejeaftale.

Offentliggjort d. 6. februar 2018

Helt lavpraktisk kan imidlertid rejses spørgsmålet om, hvorvidt en lejekontrakt, eventuelt tidsbegrænset, men i øvrigt indgået på "lejelovens vilkår", kan anses at opfylde disse krav. Lejeretligt er lejemaal om boliger omfattet af lejelovens almindelige princip om uopsigelighed, og kan dermed ikke opsiges af udlejeren, med mindre der foreligger de i loven angivne særlige omstændigheder.

For *tidsbegrænsede lejeaftaler* indebærer det, at lejeaftalen ikke kan bringes til ophør i lejeperioden ved opsigelse, medmindre dette er aftalt eller den anden part i lejeforholdet misligholder aftalen, jf. lejelovens § 80, stk. 1.

Tidsubegrænsede lejeaftaler om boliger, bortset fra boliger omfattet af lejelovens § 82, kan efter lovens § 83 kun opsiges, hvis der foreligger en af de i § 83, stk. 1, litra a – g nævnte grunde, herunder at udlejeren selv ønsker at benytte det lejede, jf. § 83, stk. 1, litra a.

Opsigelse efter § 83, stk. 1, litra a er yderligere begrænset af de i § 84 angivne betingelser, herunder ifølge § 84, litra b, at opsigelsen skal være rimelig ud fra en vurdering af begge parter forhold, samt at der ved denne afgørelse bl.a. skal tages hensyn til, hvor længe udlejeren har ejet ejendommen, og - ved opsigelse af en lejer af en beboelseslejlighed - lejerens muligheder for at finde anden passende bolig. Praksis viser, at det bestemt ikke er givet, at en sådan opsigelse fra udlejers side kan få virkning efter sit indhold. Af interesse er i denne sammenhæng bl.a. sagen ref. i T:BB 2016.713 Ø. Udlejeren i denne sag ønskede efter udlejning i 19 år til samme lejer og efter endt udstationering i udlandet at benytte det udlejede hus. Opsigelsen blev i denne sag godkendt, men i rimelighedsvurderingen efter lejelovens § 84, litra b, indgik bl.a. udlejerens manglende mulighed for at bo i sit sommerhus, og de løbende orienteringer til lejer.

Endelig bemærkes, at en lejer ved opsigelse efter bl.a. § 83, litra a, har krav på et opsigelsesvarsel på mindst 1 år til aftalt flyttedag.

Skattepraksis om udlejning

Af Ligningsvejledningen 1978, afsn. A.1.1.2., fremgik herom, at "*Selv om boligen fremlejes under opholdet i udlandet, må den pågældende i almindelighed anses at have be-*

Offentliggjort d. 6. februar 2018

varet sin bopæl her, med mindre boligen er **udlejet** bindende for ham i **mindst 3 år**, Skd.medd.21, p. 139 samt lsr.1975.102 og 1976.88...” Se om denne 3-års regel bl.a. TfS 1991, 125 med en kommentar til Landsskatterettens kendelse ref. i TfS 1991, 132 LSR.

Budskabet er i senere vejledninger blevet markant udvidet og nuanceret, se f.eks. Ligningsvejledningen 1995, afsn. D.A.1.1.2, hvoraf fremgår, at

”... F.eks. vil den fortsatte dispositionsret over den indtil fraflytningen benyttede bolig, eller eventuelt en anden bolig, være ensbetydende med, at bopælen anses for opretholdt, medmindre boligen udlejes/fremlejes uopsigeligt for udlejeren/fremlejereren i mindst 3 år, jf. SKD 21.139, LSR 1975.102, LSR 1976.88 og Skat 1985.11.311 LSR (dobbeltdomicil løst til fordel for Norge). Se også t&s Nyt 1992.15.435 (H), hvor skatteyderen opholdt sig 7 år i udlandet med sin familie og ikke havde anden tilknytning til Danmark end ejendomsret til et parcelhus. Fuld skattepligt blev opretholdt, da huset udelukkende havde været udlejet i perioder på under 3 år.

...

3-årsbetingelsen anses for opfyldt, selvom

- En udlejer klausulerer lejemålet således, at lejemålet kan opsiges af ham med et kortere varsel end 3 år, såfremt boligen sælges og som følge heraf overtages af en ny ejer i umiddelbar fortsættelse heraf, eller
- Lejemålet forinden udløbet af 3-årsperioden opsiges af lejeren eller lejemålet ophører af anden grund, f.eks. pga. lejerens død, og nyt lejemål herefter indgås bindende for udlejeren for den resterende del af 3-årsperioden, eller
- udlejeren tilkendegiver at ville vende tilbage til Danmark efter 3-årsperiodens udløb (TfS 1994, 217).

I de tilfælde, hvor skatteyderen efter fraflytningen fortsat har rådighed over en helårsbolig, vil dette normalt være en tilstrækkelig betingelse til at anse bopælen for opretholdt, medmindre skatteyderen har haft til hensigt at bosætte sig varigt i udlandet, se UfR 1982.708 (Ø) og t&s Nyt 1991.8.424 (LSR)...

Nogenlunde tilsvarende fremgår af den første elektroniske Ligningsvejledning, Ligningsvejledningen 2002-2003, afsn. D.A.1.1.2., men dog således, at den indledende bemærkning blev blødt op, idet det nu hed, at: ”Den fortsatte dispositionsret over den indtil fraflytningen benyttede bolig, eller eventuelt en anden bolig, vil **sædvanligvis** [her fremhævet] være ensbetydende med, at bopælen anses for opretholdt, medmindre boli-

Offentliggjort d. 6. februar 2018

gen udlejes/fremlejes uopsigeligt for udlejeren/fremlejereren i mindst 3 år. Denne praksis er støttet på en række afgørelser, se f.eks. landsskatterettens kendelser i TfS 1986, 16 LSR [Skat 1985.11.311 LSR], 1986, 552 LSR og 1987, 475 LSR samt TfS 1985, 558 HRD og TfS 1987, 281 VLD. Se også TfS 1992, 316 HRD, hvor skatteyderen opholdt sig 7 år i udlandet med sin familie og ikke havde anden tilknytning til Danmark end ejendomsret til et parcelhus. Den fulde skattepligt blev opretholdt, da huset udelukkende havde været udlejet i perioder på under 3 år. Der kan dog være så klare indikationer på, at en skatteyder og dennes eventuelle familie har til hensigt fast at blive boende i udlandet, at der ses bort fra 3-års-betingelsen, jf. TfS 1998, 652 LSR.”

Med overgangen til Juridisk Vejledning blev denne del af vejledningens fremstilling for så vidt forenklet. Således hedder det nu i JUV 2017-2, afsn. C.F.1.2.3:

”3-års-reglen

I praksis kan en person - i stedet for en endelig afhændelse af boligen - vælge at udleje/fremleje boligen uopsigeligt i mindst 3 år. Lejemålet må ikke kunne opsiges af udlejer i denne periode.

Personen skal være afskåret fra at råde over boligen i en periode på minimum 3 år. Det har fx ingen betydning, at personens udlandsophold overstiger 3 år, hvis boligen ikke har været udlejet uopsigeligt i mindst 3 år.”

Som det ses giver Ligningsvejledningen og siden Den Juridiske vejledning kun meget beskedne indikationer på, hvornår en lejekontrakt rent faktisk opfylder disse vilkår.

De konkrete afgørelser, som SKATs praksis beskrevet i Ligningsvejledningen og siden den Juridiske Vejledning angiver at støtte sig på, jf. ovenfor, siger heller ikke meget om denne problemstilling:

I **Skd.medd.21, p. 139**, udgivet i juli 1972, tales om, at en skatteyder, der fremlejede ”sin herværende bolig uopsigeligt for en periode af mindst 3 år”, måtte anses for ved udrejsen at have opgivet sin bopæl her i landet. I **LSR 1975.102**, hvor skatteyderen ansås for at have bevaret bopæl, blev lagt vægt på ”længden af det oprindelige lejemål”, der var på 1½ år, men siden blev ”forlænget uopsigeligt”, medens der i **LSR 1976.88**, hvor skattepligten ansås for ophørt, fra Landsskatterettens side bl.a. henvises til, at ”klageren havde udlejet sin ejendom uopsigeligt”.

Offentliggjort d. 6. februar 2018

Praksis som angivet i Ligningsvejledningen, jf. ovenfor, blev siden udvidet med bl.a. TfS 1986, 16 LSR [Skat 1985.11.311 LSR], 1986, 552 LSR og 1987, 475 LSR samt TfS 1985, 558 HRD og TfS 1987, 281 VLD.

I TfS 1986, 16 LSR om dobbeltdomicil var lagt vægt på, at skatteyderen ”havde været ejer af en ejerlejlighed her i landet, som ikke havde været udlejet bindende for ham i mindst 3 år.” TfS 1986, 552 LSR er, mildest talt, meget lidt informativ om denne problemstilling. TfS 1987, 475 LSR talte Skatterådet ligeledes om, at skatteyderen var ”ejer af en ejerlejlighed i København, som ikke havde været udlejet uopsigeligt i mindst 3 år”.

TfS 1985, 558 HRD, der nævnes i Ligningsvejledningen 2002-2003, afsn. D.A.1.1.2, men dog antageligt retteligt drejer sig om UfR 1982, 558 HR, ses heller ikke at omfatte bidrag til problemstillingen. Det samme gælder det offentliggjorte referat af sagen TfS 1987, 281 VLD.

Heller ikke TfS 1992, 316 HD kaster synderligt lys over problemstillingen, idet der – og da i Østre Landsrets præmisser - blot tales om, at skatteyderen i hele den omhandlede periode havde haft en helårsbolig i Danmark til disposition alene begrænset af udlejninger med uopsigelighed af kortere varighed end 3 år.

Københavns Byrets dom af 9/1 2018.

I sagen afgjort ved Københavns Byrets dom af 9/1 2018 forelå bl.a. spørgsmålet om, hvorvidt en skatteyder havde ”rådighed over en villa” i kildeskattelovens § 1, stk. 1’s forstand, set i lyset af, at skatteyderen efter emigration til Frankrig havde udlejet villaen, angiveligt på det vilkår, at skatteyderen som udlejer kunne opsige lejeaftalerne efter leje-lovens § 83, stk. 1, litra a.

Sagen drejede sig, i korte træk, om en tidligere SAS-pilot, der dels tidligere og dels efter pensionering i 2002 havde været bosat i Frankrig i perioden 14/1 2002 – 1/3 2004 med sin første hustru. Som følge af hustruens sygdom og dødsfald flyttede han i marts 2004 til Danmark, hvor han boede i sin villa frem til 20/9 2007.

Offentliggjort d. 6. februar 2018

I august 2007 satte han villaen til salg ved en ejendomsmægler og købte samme måned et sommerhus til overtagelse 1. november 2007. I september 2007 meldte han flytning til Frankrig, hvor han havde lejet en møbleret lejlighed. Ved flytningen til Frankrig medtog han de ejendele fra villaen, som han kunne have i sin bil, og resten af indboet flyttede han i april 2008 fra villaen til sommerhuset.

Villaen blev imidlertid ikke solgt, og han udlejede herefter villaen fra 1/1 2009 – 31/12 2011. Lejeren opsagde lejemålet i september 2011 og villaen blev herefter på ny udbudt til salg, men uden at blive solgt. Villaen blev herefter igen udlejet fra 1/9 2012 – 31/8 2015. Af lejekontrakterne, der var indgået på den af By- og Boligministeriet autoriserede typeformular A, 8. udg., var i formularens § 2 gengivet lejelovens bestemmelser om opsigelse af enkeltværelser med den tilføjelse, at andet kunne være aftalt og anført i formularens § 11 om særlige vilkår. Videre fremgik a.s., at ”Opsigelse fra udlejers side kan ske efter §§ 82 og 83 i lejeloven. Hvis lejemålet er beliggende på en landbrugsejendom, kan opsigelse tillige ske efter landbrugslovens § 12, stk. 3.” De nævnte oplysninger fremtrådte således som ”standardoplysninger”.

For så vidt angik den første kontrakt, dvs. kontrakten for perioden 1/1 2009 – 31/12 2011, fremgik videre af formularens § 11 om særlige vilkår, **at** uanset de førnævnte bestemmelser i § 2 var lejemålet indgået tidsbegrænset fra 1.1. 2009 – 31.12.2011, **at** lejer senest 6 mdr. før lejemålets ophør var forpligtet til at give udlejer eller ejendomsmægler adgang til lejemålet 2 gange pr. måned med henblik på salg/genudlejning, og **at** lejemålet for lejer og udlejer var uopsigeligt de første 9 mdr.

For så vidt denne sidste passus skulle forstås således, at en opsigelse fra udlejers side først kunne afgives efter de første 9 mdr., ville en opsigelse indebære, at piloten tidligst ville kunne kræve en fraflytning den 1/10 2010 og dermed godt 3 år efter pilotens emigration den 20/9 2007.

For så vidt angik den næste kontrakt, dvs. kontrakten for perioden 1/9 2012 – 31/8 2015, fremgik – af relevans for nærværende sammenhæng – blot, at lejemålet var tidsbegrænset for den aftalte lejeperiode, og at lejer var forpligtet til i opsigelsesperioden at give udlejer eller ejendomsmægler uhindret adgang til lejemålet med henblik på salg/genudlejning.

Offentliggjort d. 6. februar 2018

I 2010 indgik piloten ægteskab med en kvinde bosat i Danmark. Ved byrettens dom, jf. nedenfor, blev lagt til grund, at ægteskabet alene var indgået med henblik på at sikre kvinden gennem en eventuel enkepension, og at ægteskabet næppe ændrede på parternes forhold, men dog pegede i retning af en personlig tilknytning til Danmark. Kvinden vedblev at opretholde egen bopæl i hendes lejlighed, medens piloten boede i sit sommerhus under ophold i Danmark. Piloten blev siden skilt fra kvinden ved skilsmissebevilling af 17/7 2015, hvilket efter oplyste skulle ses i lyset af, at der gjaldt et krav om 5 års ægteskab for at opnå ret til enkepension.

Udover ovennævnte villa og sommerhus erhvervede piloten den 17/12 2007 en andelsbolig med henblik på og anvendt til udlejning til hans mor, der flyttede på plejehjem i 2014. Boligen blev herefter solgt ca. et år senere.

Piloten havde to voksne børn, henholdsvis en datter og en søn. Datteren havde bopæl i Danmark og havde 3 børn, medens sønnen havde bopæl i Frankrig og havde 5 børn.

I 2012 tilkendegav SKAT, at man anså piloten for begrænset skattepligtig til Danmark for 2009 vedrørende den udlejede ejerbolig, men fuld skattepligtig til Danmark fra 7/6 2010 med henvisning til, at piloten efter ægteskabets indgåelse havde opnået rådighed over en helårsbolig og endvidere havde opholdt sig i Danmark fra 7/6 – 7/9 2010, dvs. mere end 3 mdr.

Landsskatterettens kendelse af 17/11 2016

Ved Landsskatterettens kendelse af 17/11 2016, jr. nr. 13-6665925, vedrørende indkomstårene 2010 og 2011 fandt et flertal på 2 af de 3 deltagende retsmedlemmer i Landsskatteretten, at piloten måtte anses for fuld skattepligtig til Danmark efter kilde-skatteovens § 7, stk. 1, dvs. efter tilflytningsreglerne, fra den 8/5 2010, hvor piloten indgik ægteskab med den herboende kvinde. Synspunkterne var nærmere, at skatteyderen fra dette tidspunkt måtte anses for at have haft rådighed over en helårsbolig, og at pilotens ophold i Danmark ansås for at udgøre et uafbrudt ophold på mere end 3 måneder i hvert af indkomstårene 2010 og 2011.

Offentliggjort d. 6. februar 2018

Mindretallet på en dommer nåede frem til, at piloten slet ikke kunne anses som skattepligtig. Mindretallet lagde til grund, at ægteskabet alene var indgået med det formål at sikre ret til enkepension, og følgelig fandt, at det ikke kunne lægge til grund, at skatteyderen havde rådighed over en helårsbolig i Danmark.

Ved en senere kendelse fra Landsskatteretten ansås piloten som fuld skattepligtig til Danmark for indkomstårene 2012 og 2013. Videre ansås den fulde skattepligt for ophørt den 17. juli 2015.

Københavns Byrets dom af 9/1 2018

Piloten indbragte Landsskatterettens kendelse for Københavns Byret, hvor sagen tog en noget uventet drejning.

Skatteministeriet gjorde således som noget nyt, og i første række, gældende, at pilotens skattepligt til Danmark slet ikke var ophørt i 2007.

Ministeriet henviste herved for det første til, at piloten havde rådighed over en helårsbolig qua rådigheden over sommerhuset, som efter ministeriets opfattelse var egnet til helårsbeboelse, jf. herved UfR 2001.1459 H og UfR 2016.1191 H (SKM2016.10).

Videre gjorde ministeriet gældende, at piloten havde haft rådighed over villaen med henvisning til standardbestemmelserne om udlejers adgang til at opsigte det udlejede med henblik på egen anvendelse af lokaliteterne.

For det tredje gjorde ministeriet gældende, at piloten qua erhvervelsen og udlejningen af andelsboligen til sin mor ikke blot havde bevaret en erhvervsmæssig tilknytning til Danmark, men også havde kunnet råde over denne ejendom, da ejendommen ikke var udlejet uopsigeligt til moderen. Ministeriet bestred i den forbindelse, at den omstændighed, at der var oprettet en lejekontrakt mellem piloten og dennes moder, i sig selv kunne dokumentere, at piloten ikke havde haft rådighed over boligen. Dette gjorde sig efter ministeriets opfattelse "særligt gældende", når de fra moderen overførte beløb til piloten med teksten "FRA MOR" ikke stemte overens med det i lejekontrakten angivne beløb.

Offentliggjort d. 6. februar 2018

Endelig bestred ministeriet, at der ikke var realitet bag pilotens ægteskab med den danske kvinde.

Subsidiært anførte ministeriet, at pilotens skattepligt under alle omstændigheder var genindtrådt i 2010, hvor piloten efter ministeriets opfattelse havde rådighed over hele 4 boliger, nemlig både villaen, sommerhuset, andelsboligen udlejet til moderen samt ægtefællens lejlighed, og samtidig påbegyndte et ophold af mere end 3 måneders varighed.

Piloten bestred disse synspunkter, og gjorde gældende, at han var fraflyttet Danmark i 2007, og at han ikke i de omtvistede indkomstår, 2010 – 2013, havde haft bopæl i kilde-skattelovens forstand i Danmark.

Københavns Byret fandt, at pilotens skattepligt ikke var ophørt i 2007, og at han derfor fortsat var fuld skattepligtig til Danmark den 7. juni 2010, dvs. det tidspunkt, som Landsskatteretten havde fastslået, at skattepligten var indtrådt som følge af ophold her i landet.

Efter en konstatering af de faktiske omstændigheder i sagen som beskrevet ovenfor, anførte Københavns Byret som begrundelse for dette resultat, at det:

”... Af lejekontrakterne fremgår, at [piloten] kunne opsige lejeaftalerne efter lejelovens § 83, stk. 1, litra a, det vil sige, hvis han selv skulle bruge ejendommen. Uanset om huset var sat til salg eller udlejet havde [piloten] således rådighed over huset. Endvidere havde [piloten] sit sommerhus i Danmark, som han havde erhvervet, inden han meldte flytning til Frankrig. Sommerhuset på 104 m² var købt for 4.300.000 kr. og nyrenoveret, da [piloten] overtog det. Det var egnet som helårsbolig og [piloten] anvendte det som sådan i de perioder, han var i Danmark. [Piloten] erhvervede endvidere den 17. december 2007 ejendommen [...], - et rækkehus - og lejede det ud til sin mor ved lejekontrakt pr. 1. januar 2008. Ejendommen havde også forud for dette tidspunkt tjent som bolig for hans mor, men blev på dette tidspunkt omdannet til ejerlejlighed. Hans mor flyttede på plejehjem i 2014, og han solgte rækkehuset ca. et år senere. Endelig giftede han sig i 2010 med [...], som boede i Danmark. Ægteskabet skyldtes alene ønsket om, at en eventuel enkepension skulle tilfalde hende, og ændrede næppe på parternes forhold, men peger dog i retning af en personlig tilknytning til

Offentliggjort d. 6. februar 2018

Danmark. På den baggrund findes [pilotens] skattepligt til Danmark ikke at være ophørt i 2007, og han var derfor fortsat fuldt skattepligtig til Danmark den 7. juni 2010. Skatteministeriets påstand [om frifindelse] tages derfor til følge.”

Kommentar

Synspunktet om, at ”... Af lejekontrakterne fremgår, at [piloten] kunne opsige lejeaftalerne efter lejelovens § 83, stk. 1, litra a, det vil sige, hvis han selv skulle bruge ejendommen. Uanset om huset var sat til salg eller udlejet havde [piloten] således rådighed over huset.” forekommer ikke utvivlsomt, se herved tillige UfR 2016.564 VL.

Dette gælder i hvert fald for den seneste kontrakt, dvs. kontrakten vedrørende perioden 1/9 2012 – 31/8 2015, men også for den første kontrakt synes der at måtte sættes spørgsmålstegn ved vurderingen.

Med det foreliggende udfald af sagen vil en lejeaftale på lejelovens almindelige vilkår, herunder som et tidsubegrænset lejemål, om en skatteydere ejerbolig føre frem til, at skattepligten ikke kan anses for opgivet. Dette gælder, uanset at lejeloven er baseret på et uopsigelsesprincip.

Det forekommer på baggrund af dommen videre tvivlsomt, hvorvidt en af parterne indgået aftale om tidsbegrænsning af et lejemål – med den ”automatiske” effekt, at lejemålet er uopsigeligt, med mindre der indgås anden aftale, jf. lejelovens § 80, stk. 1, vil føre til ophør af fuld skattepligt.

Dommen, der forekommer meget hård, giver herudover anledning til at par yderligere bemærkninger.

Om byrettens præmisser vedrørende **pilotens sommerhus** bemærkes, at praksis ikke lægger op til en vurdering af sommerhuset som en bolig, hvorpå fortsat skattepligt kan grundes: Efter Den Juridiske Vejledning, 2017-2, afsn. C.F.1.2.3, er udgangspunktet her, at:

Offentliggjort d. 6. februar 2018

”Den fortsatte besiddelse af et sommerhus eller anden ejendom, der ikke kan sidestilles med helårsbolig, statuerer som udgangspunkt ikke bopæl, hvis sommerhuset kun anvendes til ferie eller lignende.

Hvis sommerhuset ikke kan karakteriseres som usædvanligt med hensyn til pris, størrelse og faciliteter, anses bopælen som udgangspunkt ikke for opretholdt, hvis sommerhuset udelukkende anvendes i ferieøjemed, og har status som sommerhus. Se TFS 1990, 163 LSR.

Benyttes sommerhuset udelukkende til ferie eller lignende bevirker sommerhusets eventuelle høje standard ikke i sig selv, at bopæl anses for opretholdt.

Foreligger der andre væsentlige tilknytningsmomenter til Danmark, typisk i form af erhvervsinteresser, vil afgørelsen af, om den pågældende fortsat har bopæl her i landet ske på grundlag af en samlet bedømmelse af de foreliggende omstændigheder.”

Videre kan her bemærkes, at Højesterets dom ref. i SKM2016.10.HR – som ministeriet i den her foreliggende sag procederede hårdt og længe på - var baseret på, ikke blot at sommerhuset var egnet til helårsbeboelse, men tillige, at det havde formodningen imod sig, at den pågældende skatteyder udelukkende havde anvendt sommerhuset til ferieophold, idet det efter en samlet vurdering tværtimod blev lagt til grund, at skatteyderen *”allerede fra erhvervelsen af sommerhuset har benyttet det til varetagelse af arbejde her i landet i et ikke ubetydeligt omfang. Højesteret finder, at arbejdet har haft karakter af løbende, regelmæssig varetagelse af et indtægtsgivende erhverv.”*

En situation, der synes meget fjern i den foreliggende sag, hvor skatteyderen var gået på pension som pilot i 2002.

Lignende betragtninger kan anføres vedrørende **pilotens udlejningsejendom**, hvor moderen havde bopæl. I Den Juridiske Vejledning a.s. beskrives praksis her således, at:

”Ved fraflytningen skal en person ikke afhænde sine udlejningsejendomme, selvom de indeholder lejligheder til beboelse. Dog skal den pågældende kunne dokumentere, at vedkommende ikke gennem sin udlejningsvirksomhed har privat rådighed over en beboelse. Hvis en bestemt lejlighed har tjent til beboelse for denne person, skal den pågældende afskære sig rådigheden over lejligheden ved enten at sælge lejligheden eller at leje den ud uopsigeligt i mindst 3 år. Se SKM2011.417.ØLR.”

Offentliggjort d. 6. februar 2018

Man kan få det indtryk, at Byretten har resolveret, at 1 + 1 + 1 + 1 sammenlagt og alt taget i betragtning vist må blive 5.

— o —

Efterskrift d. 3. december 2018

Østre Landsret har ved dom af 8. november 2018 stadfæstet afgørelsen, men med andre præmisser

— o —